

学校编码: 10384

学号: 17520091151023

分类号__密级__

UDC__

厦门大学

硕 士 学 位 论 文

政府部门内部控制研究

Research on Internal Control of Government Departments

赵玥

指导教师姓名: 李建发教授

专 业 名 称: 会计学

论文提交日期: 2011 年 4 月

论文答辩时间: 2011 年 6 月

学位授予日期:

答辩委员会主席: __

评阅人: __

2011 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内 容 摘 要

在民主社会中，政府服务于人民，人民也是政府公共责任的委托者，政府作为受托方代为管理国家的机构。自 2000 年以来，按照公共财政体制改革和公共财政体系建设的要求，我国推行了一系列政府公共部门会计与财务管理的改革。随着我国政府职能的转变，民主和法制的不断发展，公众对于政府部门信息的公开以及财务信息披露的质量等问题越发关注。然而近年来“审计风暴”暴露出的各种问题显示出，我国政府部门内部控制的建设并没有跟随上政府会计与财务管理发展的步伐。我国政府部门内部控制的研究较为空白，目前且尚未形成较清晰的理论体系。然而，政府部门作为国家公共事务管理主体，不仅负有促进社会公平，提高社会效率，良好地完成公共受托责任的使命，还要兼顾国家经济社会环境秩序的维护、公共服务和国民福利管理以及自身公众形象。因此，政府部门内部控制的建立健全、有效与否产生的影响辐射面广阔，不仅影响到政府部门的社会公众形象，而且还会影响公共资源配置效率以及社会公平。对政府部门内部控制的研究，无论是理论层面还是实践方面，都具有重要的现实意义。

因此，本文通过梳理国内、国外尤其是相对完善的美国联邦政府内部控制制度建设历程，分析建立政府部门内部控制的理论基础、实现路径与必要性，充分借鉴企业内部控制的体系框架并且结合我国国情与政府部门的公共特性，确定我国政府部门内部控制目标为可靠性、合规性、效率性；我国政府部门内部控制标准采纳了美国联邦政府《预算管理总局通告 A-123》以及 COSO 联合框架中对于内部控制五要素的构建：控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督。政府部门内部控制建设是个循序渐进的过程，不能一蹴而就。在探讨其理论体系建设的同时，本文对于我国政府部门内部控制未来发展进行了法律制度、测评体系、审计机构功能、政府会计改革与政府财务报告体系建立四方面的展望。

关键词：政府部门；内部控制

Abstract

In a democratic society, the government serves the people, the people but also for the commission of public responsibility, the Government accepts the commission as a party on behalf of management of state institutions. Since 2000, according to public finance reform and public finance system requirements, the Chinese government implemented a series of public sector accounting and financial management reforms. With the transformation of government functions, the continuous development of democracy and the rule of law, the people pay more and more attention on the public disclosure of information for government departments and the quality of financial information disclosure and other issues. However, "audit storm" exposed the problems recently shows that the building of the government departments' internal control did not follow the pace of development of government accounting and financial management. The internal control of government departments in China has much space to improve, and then has not formed a clear theoretical system currently. However, government management of public affairs as a national subject has the primary responsibility for promoting social equity, improve social efficiency, complete the public accountability of its public mission well, but also on the order of national economic and social circumstance, maintenance public services and national benefits administration as well as their public image. Therefore, to establish a sound internal control of the government departments has much broad impact. It impacts not only on government departments, public image, but also affect the allocation of public resources, and social equity. Research the internal control of government departments has important practical significance in both theory and practice.

Therefore, this paper researched through domestic and foreign, especially relative to the U.S. federal government, analysis the theoretic basic of internal control of government departments, the path to establish it and the meaning of it. This paper considered the actual conditions in China and the common characteristics of government departments to identify internal control objectives of the government

departments. In this paper the objective of internal control of government departments is reliability, compliance and efficiency; on the other side, according to the U.S. federal government adopted the "General Directorate of Budget Circular A-123" and the COSO Integrated Framework ,this paper identified internal control standards of government departments has five elements for the construction of internal control: control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and supervision. The construction of internal control of government departments is a gradual process, not overnight. Explore the theoretical system, at the same time, the future development of internal control of government departments need the supports form other aspects such as build the legal system, evaluation system, perfect the audit agency functions, improve the government accounting reform and government financial reporting system .

Key words: Government Departments ; Internal Control

目 录

| | |
|---------------------------------------|-----------|
| 第 1 章 绪 论 | 1 |
| 1.1 研究背景 | 1 |
| 1.2 研究目的 | 3 |
| 1.3 研究方法 | 4 |
| 1.4 研究框架与结构安排 | 4 |
| 第 2 章 相关文献综述 | 7 |
| 2.1 国外相关文献综述 | 7 |
| 2.1.1 企业内部控制相关文献综述 | 7 |
| 2.1.2 国外政府内部控制相关文献综述 | 9 |
| 2.2 国内相关文献综述 | 15 |
| 2.2.1 国内企业内部控制相关文献综述 | 15 |
| 2.2.2 国内政府内部控制的研究现状 | 16 |
| 2.3 文献综述评价 | 17 |
| 第 3 章 政府部门内部控制的理论基础 | 20 |
| 3.1 相关概念界义 | 20 |
| 3.1.1 政府、公共部门与政府部门 | 20 |
| 3.1.2 内部控制与政府部门内部控制 | 21 |
| 3.2 新公共管理观下的政府部门内部控制 | 23 |
| 3.2.1 新公共管理产生背景 | 23 |
| 3.2.2 新公共管理理论概述 | 24 |
| 3.2.3 新公共管理观下的政府部门内部控制 | 26 |
| 3.3 财政透明度与政府部门内部控制 | 28 |
| 3.3.1 财政透明度相关概念及决定因素 | 28 |
| 3.3.2 财政透明度的根本要求——政府财务相关信息的公开披露 | 30 |
| 3.3.3 政府部门内部控制提高财政透明性 | 30 |

| | |
|----------------------------------|-----------|
| 3.4 公共受托责任与政府部门内部控制 | 31 |
| 3.4.1 受托责任概念的考察 | 31 |
| 3.4.2 政府公共受托责任与公共财务受托责任 | 32 |
| 3.4.2 公共受托责任与政府部门内部控制 | 35 |
| 3.5 企业内部控制理论的影响与促进 | 36 |
| 第 4 章 我国政府部门内部控制的构建 | 39 |
| 4.1 我国政府部门内部控制意义与现状分析 | 39 |
| 4.1.1 政府部门内部控制的必要意义 | 39 |
| 4.1.2 我国政府部门内部控制现状分析 | 42 |
| 4.1.3 我国政府部门内部控制水平低下原因 | 46 |
| 4.2 我国政府部门内部控制构建 | 48 |
| 4.2.1 内部控制目标 | 48 |
| 4.2.2 内部控制标准 | 54 |
| 4.3 我国政府部门内部控制发展展望 | 65 |
| 第 5 章 研究结论 | 69 |
| 5.1 文章回顾与总结 | 69 |
| 5.2 本文贡献与不足 | 71 |
| 参 考 文 献 | 73 |
| 致 谢 | 78 |

CONTENTS

| | |
|---|-----------|
| Chapter one:Introduction | 1 |
| 1.1Research background | 1 |
| 1.2Research objectives..... | 3 |
| 1.3Research methods | 4 |
| 1.4Research framework | 4 |
| Chapter two:Literature Review..... | 7 |
| 2.1External literature review..... | 7 |
| 2.1.1Literature review of corporate internal control | 7 |
| 2.1.2Literature review of internal control of government departments | 9 |
| 2.2Internal literature review | 15 |
| 2.2.1 Literature review of corporate internal control | 15 |
| 2.2.2Literature review of internal control of government departments | 16 |
| 2.3Opinions on literature review..... | 17 |
| Chapter three:The basic theory of internal control of government departments | 20 |
| 3.1Some definitions | 20 |
| 3.1.1Government、 public sectors and government departments | 20 |
| 3.1.2Internal control and internal control of government departments | 21 |
| 3.2Internal control of government departments on NPM | 23 |
| 3.2.1Background of NPM | 23 |
| 3.2.2Overview of NPM..... | 24 |
| 3.2.3Internal control of government departments on NPM | 26 |
| 3.3Fiscal Transparency and internal control of government departments | 28 |
| 3.3.1Definitions of Fiscal Transparency and influence factors..... | 28 |
| 3.3.2Demand of Fiscal Transparency:Disclosure financial information of government | 30 |

| | |
|---|-----------|
| 3.3.3Internal control of government improve Fiscal Transparency | 30 |
| 3.4Public Accountability and internal control of government departments | 31 |
| 3.4.1Define Public Accountability | 31 |
| 3.4.2Public Accountability and Public Financial Accountability | 32 |
| 3.4.2Public Accountability and Internal control of government departments | 35 |
| 3.5Influnce and improvement of corporate internal control | 36 |
| Chapter four:Build internal control of government departments in | |
| China | 39 |
| 4.1Meanings and the fact of Internal control of government departments in China | |
| | 39 |
| 4.1.1Significance of Internal control of government departments | 39 |
| 4.1.2The fact of Internal control of government departments in China..... | 41 |
| 4.1.3The reason why low level of Internal control of government departments | |
| in China..... | 46 |
| 4.2Build internal control of government departments in China | 48 |
| 4.2.1Objective of internal control of government departments | 48 |
| 4.2.2Standrds of internal control of government departments..... | 54 |
| 4.3The outlook of internal control of government departments in China..... | 65 |
| Chapter five:Conclusion..... | 69 |
| 5.1Conclusion of this paper | 69 |
| 5.2Contribusions and Limitations..... | 71 |
| References | 73 |
| Acknowledgments | 78 |

第1章 绪论

本章通过对本文选题背景、研究目的及意义进行阐述，介绍本文将采取的研究方法以及全文的框架思路与章节体系安排。

1.1 研究背景

内部控制是一个既古老又年轻的问题。古老在于它有着悠久的历史，就我国而言可将内部控制的思想追溯到西周，年轻在于内部控制理论体系的建立与完善至今不过数十年的时间，而且伴随着经济发展与环境的不断变化，内部控制理论观念呈现出日新月异，频繁发展的趋势。完善的内部控制理论体系对提高会计信息质量，保护投资者合法权益、保证资本市场有效运转具有重要意义。近年来，财务舞弊现象频频出现。2001 年底，作为美国最大的能源交易商安然公司惊爆会计造假案件，随后宣告了破产。随着世界通信、施乐等世界知名公司的一系列财务舞弊丑闻的曝光，不仅严重打击了证券市场投资者的信心，同时也暴露出美国公司内部控制的漏洞，从而促使了美国与世界各国理论界与实务界纷纷将关注的目光投向到内部控制上来。在美国 COSO 委员会（the Committee of Sponsoring Organizations）于 1992 年发布的《内部控制——整合框架》（Internal Control-Integrated Framework）基础上，2002 年 7 月美国政府发布《萨班斯——奥克斯利法案》（Sarbanes-Oxley Act）。该法案对上市公司进行了很多强制性的规定措施，成为继 1933 年《证券法》和 1934 年《证券交易法》之后最为严厉的公司法案。其核心旨在要求上市公司披露更多数量，更加透明的会计信息。这其中的 SOX404 条款即要求上市公司必须每年对公司的内部控制有效性做出评估与报告。法案要求依照美国证券法向美国证券交易委员会（SEC）提交财务报告的上市公司，都需要在年报中提供内部控制报告，管理层负责评价内部控制框架和其流程设计与执行的有效性，同时注册会计师要对内部控制报告进行审核报告。可以看出此法案的推出遵循了这样的逻辑推理：良好完整的企业内部控制制度能够合理保证企业财务报告信息质量的提高，并且合理保证其公允表达。

与国际上内部控制理论的迅猛发展相比较，在国内，内部控制的思想虽然发

源历史悠久，但是现代意义上的内部控制理论体系发展却十分缓慢。许多企业长期在内部牵制和内部控制制度阶段停留，只搭建了内部控制结构的雏形，这些都导致了我国企业内部控制水平十分低下的现实。从我国爆发的琼民源、银广夏、蓝田股份、巨人集团、亚细亚等公司案例中可以窥见我国企业内部控制的缺失。在这之后企业内部控制问题开始引起了我国有关部门以及理论界的重视，自 1992 年美国的内部控制联合框架发布以来，我国理论界积极加入了对其学习借鉴和研究的工作中，使得适合我国国情的企业内部控制理论体系有了长足的发展。在理论界各学者对国际先进的内部控制理论从不同角度和深度进行理解和研究，完善我国内部控制理论的同时，我国政府有关部门对内部控制推行的力度也在加大。20 世纪末至 21 世纪初，我国政府有关部门开始加大对企业内部控制的推行力度，财政部、中国人民银行、证监会、保监会、中注协等部门与机构先后颁布了 20 多个规定，加强企业与事业单位内部控制建设。然而不可否认的是，这些规定缺乏一个前后逻辑一致的概念框架的整合，对于内部控制的目标、要素缺乏统一的界定。2006 年我国发布了新会计准则和审计准则，实现了与国际会计准则的实质性趋同，但依然缺乏与会计准则相配套的内部控制来为高质量的财务报告信息提供制度保证。2008 年 6 月 28 日财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》，自 2009 年 7 月 1 日起在上市公司范围内施行，鼓励非上市的其他大中型企业执行，执行该基本规范的上市公司，应当对本公司内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，并可聘请具有证券、期货业务资格的中介机构对内部控制有效性进行审计。该基本规范提供了企业内部控制可依循的具体标准，标志着我国企业内部控制发展进入了一个更高的水平阶段。

企业内部控制理论成果和实践经验为政府部门内部控制的发展和完善提供了坚实的微观基础和理论源泉。政府部门内部控制相对于企业而言，发端时间较晚，成熟程度较低。然而不可否认的是，合理而有效的政府部门内部控制是公共财务管理成功的关键，同时也是政府良好完成公共受托责任的基础。伴随着当前政府会计改革轰轰烈烈的进行，政府部门内部控制也得到了各国政府以及国际组织的重视。经过了声势浩大、旷日持久的新公共管理运动之后，在全球一体化进程不断推行的过程中，各国际性组织也在积极倡导各国对政府预算、会计和财务

报告改革。以美国为典型代表的西方发达国家更是在政府部门内部控制方面有了长足也相对完善的制度发展。在国际大环境的影响下，我国政府主管部门、会计理论界越发关注政府会计改革问题。自 2000 年以来，按照公共财政体制改革和公共财政体系建设的要求，我国推行了一系列政府公共部门会计与财务管理的改革。然而，近年来随着“审计风暴”暴露的各种问题，在某种程度上也反映了，政府部门内部控制的建设并没有跟随上政府会计与财务管理发展的步伐。随着我国政府职能的转变，以及民主和法制的不断发展，公众对于政府公共部门信息的公开披露以及财务信息披露的质量等问题会越发关注。在这种大环境下，在推进研究企业内部控制基本规范过程中，相关部门也注意到了政府及非营利组织的内部控制问题，并专门成立了政府及非营利组织内部控制标准咨询专家组。但相对国际而言，我国政府内部控制研究与实践起步较晚，目前且尚未形成较清晰的理论体系。理论源于实践，且高于实践。政府部门会计与财务管理改革建设，应理论先行。所以，理论界应该立足我国国情，借鉴和学习世界各发达国家政府部门内部控制改革的先进经验，在此基础上，深入研究我国政府会计领域中一些基本理论问题。

1.2 研究目的

从美国与有关国际组织加强政府部门内部控制建设的情况和经验可以看到，加强政府部门内部控制建设是一个循序渐进、逐步完善的过程。美国联邦政府内部控制将核心关注点放在政府行为的合法性、财务报告的真实性与资源调配的适当性。同时，政府部门内部控制的发展与企业内部控制发展相互影响、相互促进，加强政府会计准则建设和改革以及政府财务报告体系的建设更是推进政府部门内部控制建设的重要基础。目前在我国国内，理论界对于企业内部控制改革方面的研究已经达到了一定的水平，政府会计改革的探讨也已经得到了一定的深入，但对于我国政府部门内部控制的研究还相对较为空白。然而不可否认的是，内部控制的建立需要一个相对完善的理论支撑，才能得到进一步推进。

由于我国目前并未建立完善的政府部门财务报告制度，在现有的政府会计与财务管理理论研究基础上，我们将研究的视角主要放在内部控制的重要内容即内部控制目标和内部控制标准上。内部控制目标和内部控制标准是内部控制理论体

系的重要组成部分，是完善的内部控制理论体系建立的重要基础。从美国联邦政府内部控制的发展可以看出，内部控制目标和内部控制标准的建设，可以夯实政府部门内部控制的建设基础。作为探讨内部控制理论体系建设不可或缺的一部分，当已经建立了完善的法律法规制度基础以及政府会计政府财务报告体系后，便可成为政府部门内部控制体系一个重要的理论源泉与内容构成部分。

鉴于此，本文尝试通过梳理国内、国外尤其是美国联邦政府内部控制的建设历程，分析建立政府部门内部控制的理论基础与必要性，借鉴企业内部控制的体系框架结合我国实际国情与政府公共部门的特性，来初步搭建我国政府部门内部控制体系。

1.3 研究方法

本文拟采取规范研究的方法，重点采取归纳、比较分析、演绎等方法。

第一，归纳法：通过对国内外文献研究综述，对国内外企业内部控制与政府部门内部控制的研究发展现状进行归纳、总结，借以寻找研究主线。

第二，比较分析法：对政府部门以及企业的内部控制进行比较，寻找出企业内部控制理论框架中可以借鉴和学习的部分，发掘政府部门的公共属性以及特殊的社会特征，对此进行两者的协调和整合研究。

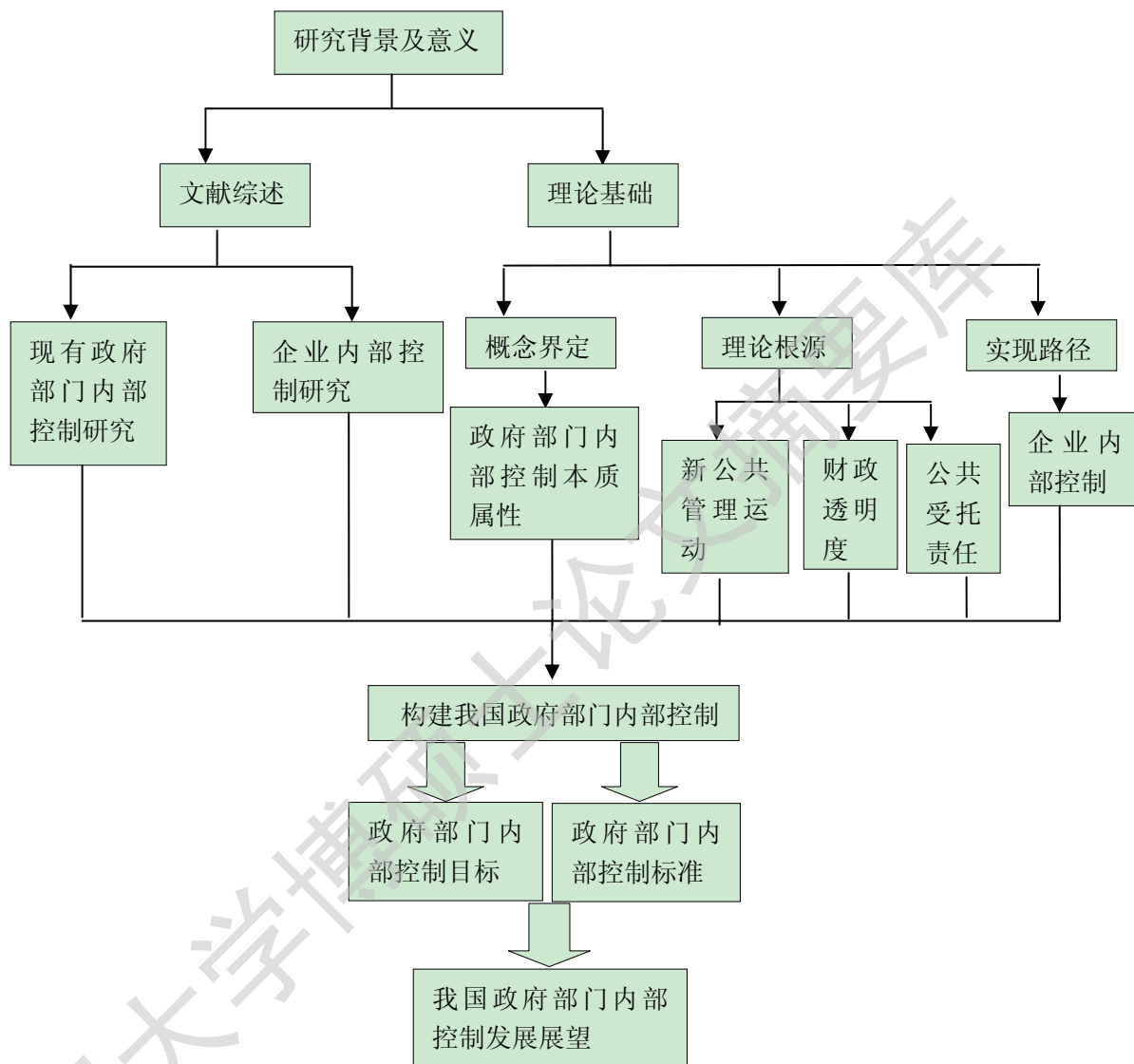
第三，演绎法：以新公共管理运动、财政透明度、公共受托责任为本文的理论逻辑起点，对政府部门对于其内部控制建设进行重新理论认识、界定和剖析。探讨政府部门对于内部控制的需求，在此基础上通过全面深入的分析企业内部控制建设的成果以及我国政府部门内部控制建设的现状，对我国政府部门内部控制建设进行目标对位，进而搭建内部控制要素体系。

1.4 研究框架与结构安排

本文先从内部控制的变迁入手，重点阐述梳理国外企业内部控制相关文献和政府部门内部控制建设的相关文献，继而关注我国企业与政府部门内部控制发展的进程，并对此进行评价与分析。之后通过对政府部门内部控制理论基础的分析，来探讨内部控制对政府部门建设发展的必要性。通过对我国政府部门内部控制现状的分析，并借鉴企业内部控制体系尝试着提出我国政府部门内部控制目标以及

要素构成，初步形成我国政府部门内部控制理论体系及其他相关制度法规建设。

本文框架如下：



本文的结构安排如下：

第1章 绪论：简单介绍本文选题背景、目的以及研究方法和框架安排。

第2章 相关文献综述：对国外，特别是美国企业内部控制的发展以及政府部门内部控制的建设进行了文献梳理。同时，对我国内部控制建设进程也进行了回顾，进一步界定本文研究的目标。

第3章 政府部门内部控制的理论基础：在梳理新公共管理、财政透明度、公共受托责任理论脉络的基础上，提供一个关于政府部门内部控制的描述性框架，包括：（1）从几组概念的界定入手，分析政府部门内部控制的本质属性；（2）从新公共管理运动、财政透明度以及公共受托责任三个方面分别探讨了其与政府

部门内部控制的理论根源性,为政府部门内部控制建立提供适用的理念工具;(3)对企业内部控制对政府部门内部控制发展的理论奠基作用进行了分析,为政府部门内部控制探索实现路径。

第4章 我国政府部门内部控制的构建:通过对政府部门内部控制建设必要意义的分析,以及对我国当前政府部门内部控制现状的剖析,归纳出我国政府部门目前在内部控制上存在的几点问题。进而对我国政府部门内部控制构建进行了初步构想。具体对政府部门内部控制目标、内部控制标准进行了详细阐述。并对我国政府部门内部控制的进一步相关制度体系发展进行了展望。

第5章 结论:对本文进行了回顾与总结,并总结提出本文的贡献与不足。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库